

5

Jarduera ekonomikoen etekinak

- 5.1 Zer dira jarduera ekonomikoen etekinak?
- 5.2 Nori esleitzen zaizkio jarduera ekonomikoen etekinak?
- 5.3 Nork tributatzen du “errentak esleitzen dituzten entitateetan”? Nola tributatzen da?
 - 5.3.1 Nork tributatzen du?
 - 5.3.2 Nola tributatzen da?
- 5.4 Nola kalkulatzen dira jarduera ekonomikoen zerga oinarria eta etekin garbia?
 - 5.4.1 Zeintzuk dira zerga oinarria kalkulatzeko metodoak?
 - 5.4.2 Nola kalkulatzen da jarduera ekonomikoen etekin garbia?
 - 5.4.3 Noiz dira metodo horiek bateraezinak eta noiz bateragarriak?
- 5.5 Nola kalkulatzen da etekina zuzeneko zenbatespenaren metodoan?
 - 5.5.1 Nola kalkulatzen da etekina modalitate arruntean?
 - 5.5.2 Nola kalkulatzen da etekina modalitate erraztuan?
 - 5.5.3. Nola kalkulatzen da etekina araubide iragankorrean?
- 5.6 Zein tratamendu ematen zaie etekin irregularrei?
- 5.7 Zein ondare elementu daude jarduera ekonomikoei atxikita? Eta zeintzuk ez?
 - 5.7.1 Zer dira jarduera ekonomikoei atxikitako ondare elementuak?
 - 5.7.2 Zein ondare elementu ez daude jarduera ekonomikoei atxikita?
 - 5.7.3 Nola atxikitzen eta desatxikitzen ditu zergadunak ondare elementuak?
 - 5.7.4. Nola kalkulatzen da atxikitako ondare elementuak eskualdatzeagatik lortzen den ondare irabazi edo galera?
 - 5.7.5 Zein onura fiskal aplikatzen da atxikitako elementuak eskualdatzeagatik lortutako zenbatekoa berrinbertitzen denean?
- 5.8 Nola kalkulatzen dira zenbatetsitako etekinak?
- 5.9 Zein irizpide jarraitzen da egozpen tenporala egiteko?
- 5.10 Zein kontabilitate eta erregistro eraman behar ditu jarduera ekonomikoaren titularrak?

5.1 Zer dira jarduera ekonomikoen etekinak?

Jarduera ekonomikoen etekintzat honako hauek hartzen dira oro har: lan pertsonaletik eta kapitaletik, bietatik aldi berean edo horietako batetik bakarrik, eratoritzen direnak eta zergadunak produkzio bideak eta giza baliabideak, edo bietako bat bakarrik, bere kontura antolatzea dakartenak ondasun eta zerbitzuen produkzio edo banaketan esku hartzeko.

Hortaz, jarduera ekonomikoen kontzeptua mugatzeko, honako hau hartu behar da kontuan:

1. **Produkzio bideak edo giza baliabideak modu autonomoan antolatu** behar direla.
2. Jarduerearen titularrak **bere kabuz eta bere izenean diharduela**.
3. Bere helburua **ondasun edo zerbitzuen produkzio edo banaketan esku hartzea** dela.

Jarduera ekonomikoen etekin osotzat hartzen dira, bereziki, ondorengo jarduera enpresarialak direla-eta lortzen direnak:

- Erauzketa jarduerak
- Fabrikazio jarduerak
- Merkataritza
- Zerbitzuak prestatzeko jarduerak
- Artisautza
- Nekazaritza
- Basogintza
- Abeltzaintza
- Arrantza
- Eraikuntza
- Meatzaritza

Jarduera ekonomikoen etekin osotzat hartzen dira, baita ere, jarduera profesionaletatik⁴⁵ datozenak (ingeniariak, albaitariak, sendagileak, abokatuak, notarioak, aseguru agente eta artekariak, musika zuzendariak,....).

Eztabaida beti sortzen duen gai bat **ondasun higiezin salerosketa eta errentamendua** katalogatzea da. Hau da, zalan-tza dago jarduera ekonomiko gisa katalogatu behar den, kapital higiezin gisa hartu behar den, edo ondare irabazitza jo beharra dagoen.

Bada, ondasun higiezin errentamendua eta salerosketa jarduera ekonomikotzat hartuko da jarduera horretan gutxienez langile bat aritzen bada, lan kontratu batekin, lanaldi osoan eta jarduera horretan eskusiboki jarduten badu .

Honako hauek ez dira kontratatutako pertsonatzat hartuko: batetik, zergadunaren ezkontidea, izatezko bikotekidea, aurrereko ahaidea, ondorengoa edo bigarren graduako alboko ahaidea –ahaidetasunaren jatorria odolkidetasuna, ezkontza, izatezko bikotearen eraketa edo adopzioa izan daiteke–; eta, bestetik, zergadunarekin lotutako pertsonatzat jotzen direnak, Sozietateen gaineko Zergari buruzko Foru Arauko 42. artikuluko 3. apartatuan ezartzen denaren arabera.

Baldintza hau ez bada betetzen, jarduera horietatik datozen etekinak kapital higiezinaren etekinak izango dira (errentamenduen kasuan) edo, bestela, ondare irabazi edo galerak (salerosketaren kasuan).

5.2 Nori esleitzen zaizkio jarduera ekonomikoen etekinak?

Jarduera ekonomikoen etekinak, jarduera horiei atxikitako **produkzio bide eta giza baliabideak beren kontura, pertsonalki eta zuzenean kudeatu ohi dituztenek** lortuak direla jotzen da. Aurkako frogarik ezean, baldintza horiek jarduera ekonomikoen titular gisa agertzen direnek betetzen dituztela ulertuko da.

5.3 Nork tributatu du “errentak esleitzen dituzten entitateetan”? Nola tributatu da⁴⁶?

5.3.1 Nork tributatu du?

Sozietate zibiletan (nortasun juridikoa izan ala ez), banatu gabeko herentzietan⁴⁷, ondasun komunitateetan, eta martxoaren 8ko 2/2005 Foru Arauak, Gipuzkoako Zergen Foru Arau Orokorrak, 33. artikuluan jasotzen dituen gainerako entitateetan, lortutako errentak bazkide, oinordeko, komunero eta partaideei egotziko zaizkie hurrenez hurren, kasu bakoitzean aplikagarri diren arau edo itunen arabera. Administrazioak ez badu arau edo itun horien froga sinesgarririk, etekina zati berdinetan egotziko zaio horietako bakoitzari. Egotzitako errentek jardueraren edo errenta iturriaren izaera bera izango dute bazkide, oinordeko, komunero eta partaideentzat.

LABURPENA: bazkideek, oinordekoek, komuneroek edo partaideek ordaindu behar dute zerga.

5.3.2 Nola tributatu da?

Errentak esleitzen dituzten entitateek ez dute Sozietateen gaineko Zerga ordaindu behar, Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zerga baizik.

Bereziki, errentak esleitzen dituen entitate batek jarduera ekonomiko bat garatzen duenean, jarduera horren etekinak izaera hori bera izango dute entitate horretako partaideentzat, baldin eta horiek beren kontura, pertsonalki eta zuzenean kudeatzen badituzte jarduerari atxikitako produkzio bide eta giza baliabideak.

Hala ere, egotzitako etekinak kapitaletik eratorriak direla ulertuko da baldin eta bazkide, oinordeko, komunero edo partaideek jardueran esku hartzen ez badute eta entitatean duten partaidetza bakarra kapitala jartzera mugatzen bada. Kasu horretan, egotz daitekeen etekina gehienez ere jarritako kapitalaren %15ekoa dela ulertuko da, kontrakoa frogatzen ez bada behintzat.

Sozietateen gaineko Zergaren araudian enpresa txiki eta ertaintzat aurreikusita dagoen zerga erregimen berezia aplikatu ahal izateko, eta “errentak esleitzen dituzten entitateak” enpresa txiki eta ertaintzat hartzeko ezarrita dauden baldintzak betetzeari begira, bakar-bakarrik entitate horiek egindako jarduera ekonomikoen multzoa hartuko da kontuan.

45 Jarduera profesionalak Jarduera Ekonomikoen gaineko Zergaren tarifetako bigarren eta hirugarren sekzioetan jasotzen dira.

46 Ikus 7.4 apartatua, errenten esleipenari buruzkoa.

47 Banatu gabeko herentziak: oinordekoek onartu zain daudenei esaten zaie.

5.4 Nola kalkulatu dira jardueraren ekonomikoen zerga oinarria eta etekin garbia?

5.4.1 Zeintzuk dira zerga oinarria kalkulatzeko metodoak?

Printzipalki, **Zuzeneko zenbatespena** bidez kalkulatu da zerga oinarria, eta honek bi modalitate ditu: Zuzeneko eta Erraztua.

Zerga oinarria kalkulatzeko beste era bat ere bada **Araubide Iragankorraren** bidez. 2013an Zenbatespen objektiboa erabili zutenentzat eta aurretik erabili zezaketenentzat sarre-ria kopurua eta magnitudeak errespetatzen baldin badituzte beti ere.

5.4.2 Nola kalkulatu dira jardueraren ekonomikoen etekin garbia?

Jarduera ekonomikoen etekin garbia honako zuzeneko zenbatespenean azaltzen diren modalitate hauen bidez kalkulatu da

- Modalitate arrunta: aplikazio orokorra du
- Modalitate erraztua.
 - Oro har: modalitate erraztua
 - Arau bereziak:
 - Modalitate erraztua: garraioa
 - Modalitate erraztua: nekazaritza-abelzaintza
 - Modalitate erraztua: arrantza
 - Modalitate erraztua: basogintza
 - Araubide iragankorra: – nekazaritza eta abeltzaintza
 - terminal fiskala duten taxiak
 - bestelako jarduerak

5.4.3 Noiz dira metodo horiek bateraezinak eta noiz bateragarriak?

Zergadunek zuzeneko zenbatespenaren modalitate arrunta aukeratzeko badute beren jardueretako baten etekin garbia kalkulatzeko, modalitate arrunta erabiliz kalkulatu beharko dute beren jardueraren guztien etekin garbia, araubide iragankorrarengatik xedatutakoa eragotzi gabe.

Hala ere, zergadunak jardueraren ekonomikoren bat hasten badu urtean zehar, aurreko erregelak ez du urte horretarako ondorio izango jardueraren berriari dagokionez.

5.5 Nola kalkulatu dira etekina zuzeneko zenbatespenaren metodoan?

ERNE: zuzeneko zenbatespenak funtsean esan nahi du etekin garbia zergadunak egin duen jardueraren ekonomikoaren sarre-ria eta gastuak kuantifikatuz kalkulatu dela. Era horretara, emaitzak zergadunak egin duen jardueraren errealitate zehatzari erantzuten dio. Aldiz, zenbatespen objektiboak ez du zertan bat etorririk jardueraren errealitatearekin.

Zuzeneko zenbatespenaren metodoa izaera orokorrean aplikatu da, eta bi modalitate ditu:

- Arrunta
- Erraztua

Urteko etekina metodo honen bitartez kalkulatu ahal izateko, zergadunak Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zerga aitortzeko erabiltzen den 109 ereduaren 6. eranskina bete behar du.

5.5.1 Nola kalkulatu dira etekina modalitate arruntan?

Etekin garbia modalitate honen bidez kalkulatzeko, Zergaren foru arauak 27. artikuluan jasotzen dituen erregelak eta Sozietateen gaineko Zergaren araudian xedatutakoa hartuko dira kontuan. Gainera, ondorengo erregela berezi hauek ere aplikatu dira:

1. Lehen erregela

Honako hauek ez dira gastu kengarriak izango: batetik, dohaintza kontzeptupean emandako ondasunengatik ordaindutako zenbatekoak eta haien kontabilitateko balioa, dohaintza jasotzen duten entitateen (kirol federazioen eta kirol klub-
ben) helburuak lortzeko aplikagarri diren neurrian, kirol sozietate anonimoengandik kirol jardueraren ez-profesionalak sustatu eta garatzeko jasotzen dituzten zenbatekoetako dagokionez, baldin eta entitate horien artean kontratuzko lotura bat eratu bada kostu bidez, kirol federazio eta klub horien helburua betetzeko, eta bestetik, enpresariak edo profesionalak gizarte aurreikuspeneko mutualitateei egindako ekarpenak. Dena den, horiek guztiak zerga oinarri orokorrean murriztu ahal izango dira⁴⁸.

Gastu kengarriak izango dira, ordea, Gizarte Segurantzako autonomoen erregimen berezian integratuta ez dauden profesionalak gizarte aurreikuspeneko mutualitateekin sinatutako aseguru kontratuengatik ordaindutako kopuruak. Horretarako, eta notarioen eta zenbait abokaturen kasua hartuta adibidez, baldintza hau bete behar da: 30/1995 Legean⁴⁹ aurreikusitako obligazioa beteko bada, kontratu horiek Gizarte Segurantzako erregimen bereziaren ordeko sistema bat beharko dute izan Gizarte Segurantzak estaltzen dituen egoerak hartzen dituen zatian, 4.500,00 euroko mugarekin urtean.

2. Bigarren erregela

Zergadunaren ezkontideak, maiatzaren 7ko 2/2003 Legearen arabera eraturako izateko bikote-lagunak, edo harekin bizi diren adingabeko seme-alabek modu jarraituan eta ohikotasunez lan egiten badute zergadunaren jardueraren ekonomikoetan, jardueraren etekinak kalkulatzeko, zergadunak (jardueraren titular gisa) horietako bakoitzarekin hitzarturiko ordainsariak (soldadak,...) kendu behar ditu, beti ere ondorengo baldintzak betetzen badira:

- Bidezko lan kontratua egotea.
- Ezkontidea edo adingabeko seme-alabak Gizarte Segurantzaren dagokion erregimenean afiliatuta egotea.
- Ezkontidearekin edo adingabeko seme-alabekin hitzarturiko ordainsariak euren kualifikazio profesionalari eta egindako lanari merkatuan dagozkienak baino handiagoak ez izatea.

Zergadunaren ezkontideak, maiatzaren 7ko 2/2003 Legearen arabera eraturako izateko bikote-lagunak edo adingabeko seme-alabek lortutako ordainsariak lan etekintzat hartuko dira zerga ondorio guztietarako.

3. Hirugarren erregela

Zergadunaren ezkontideak, maiatzaren 7ko 2/2003 Legearen arabera eraturako izateko bikote-lagunak, edo harekin bizi

48 Ikus 10. kapituluaren barruan, "Oinarri likidagarria" izenekoan, ageri den 10.2.1.2 apartatua. Mutualitateei, aurreikuspen plan aseguratuei, pensio planei eta borondatezko gizarte aurreikuspeneko entitateei ekarpenak egiteagatik zerga oinarriak duen murrizpena azaltzen da bertan.

49 Aseguru Pribatuak Antolatu eta Gainbegiratzeari buruzko azaroaren 8ko 30/1995 Legearen bosgarren xedapen iragankorreko 3 apartatuan eta hamabosgarren xedapen gehigarrian jasotzen da obligazio hori.

diren adingabeko seme-alabek ondasun edo eskubideak laga-zen badituzte jarduera ekonomikoaren zerbitzura jartzeko, jardueraren etekinak kalkulatzeko, zergadunak (jardueraren titular gisa) haiekin hitzartutako kontraprestazioa kenduko du, beti ere merkatuko balioa gainditzen ez duenean. Kontraprestaziorik hitzartu ez bada, merkatuko balioa kenduko da.

Kontraprestazioa edo merkatuko balioa ezkontidearen, maiatzaren 7ko 2/2003 Legearen arabera eraturako izateko bikote-lagunaren edo adingabeko seme-alaben kapital etekintzat hartuko da zerga ondorio guztietarako.

Ondasun eta eskubideak bi ezkontideenak edo maiatzaren 7ko 2/2003 Legearen arabera eraturako izateko bikoteko bi kideenak badira, erregela hau ezin da aplikatu eta, beraz, ez da inolako gasturik kenduko.

4. Laugarren erregela

Jarduera ekonomikoarekin zer ikusia duten honako gastuak izango dira kengarriak:

- a) 100eko 50, zergadunak jatetxe, ostalaritza, bidaiaria eta joan-etorriei loturiko harreman publikoak direla-eta egiten duen jarduera bakoitzeko. Kontzeptu horiek guztiak baturik, zergadunak zergaldian zehar dituen diru sarrera guztien 100eko 5 izango da muga, jarduera bakoitzaren arabera zehaztua; sarrera guztien zenbatekoa kalkulatzeko, kanpoan utziko da ondare elementu atxikiak besterentzeak dakartzan kontraprestazioen zenbatekoa.
- b) Opariak eta bestelako eskuerakutsiak, baldin eta hartzaile bakoitzari dagokionaren prezioa ez bada (zergaldi bakoitzeko) 300 euro baino gehiago, eta hartzailearen nortasuna agiriaren batean jasota geratzen bada. Baldin eta aipaturiko gastuak goian zehazturiko zenbatekoa baino gehiago badira, zenbateko horretaraino soilik izango dira kengarri.

5. Bosgarren erregela

- 1 Oro har, ez dira kengarriak izango turismoko ibilgailuekin eta beren atoeikin, ziklomotorrekin eta motozikletekin zerikusia duten gastuak; alegia, halakoak erostea, inportatzea, alokatzea, konpontzea, mantentze lanak egitea, haien balio galera eta haiek erabiltzearekin zerikusia duen beste edozein gastu.

Ondorio horietarako, turismoko ibilgailu, atoi, ziklomotor eta motozikletatzat hartuko dira martxoaren 2ko 339/1990 Errege Dekretu Legegileak, Trafikoari, Ibilgailu Motordunen Zirkulazioari eta Bide Segurtasunari buruzko Legearen testu artikulatua onartzen duenak, eranskinean hala definitzen dituenak, eranskin horretan ibilgailu misto gisa definitutakoak eta, nolana ere, lur orotariko ibilgailuak edo «jeep» motatakoak.

2. Zergadunak dudarik gabe frogatzen duenean ibilgailua eskusiboki dagokiola bere jarduera ekonomikoari, gastu horiek kengarriak izango dira, baina honako muga hauekin:
 - a) Bi zenbateko hauetatik txikiena: edo 5.000 euro, edo zergadunak erabili duen amortizazio portzentajea bider 25.000 euro (alokairu, lagatze edo balio-galerarenak) eginik ateratzen den zenbatekoa.

Jarduera bati bakarrik atxikitako ibilgailu bat ESKUALDATZEAN edo aktibotik baja ematean, horretatik eratorritako irabazia edo galera kalkulatzeko, ibilgailuaren erosketa prezioa edo produkzio kostua aintzat hartuko da, behin aurreko paragrafoan jasotakoaren arabera kendutako amortizazioak gutxituta; gainera, erregela hauek aplikatuko dira:

- GALERA bat agerian jartzen bada, hura kengarria izango da, muga hau ezarrita: 25.000 eurotik a) letra honek lehen paragrafoan jasotakoaren arabera ibilgailua edukitako denboran kendutako kopuruak gutxituta ateratzen den zenbatekoa.
- IRABAZI bat lortzen bada, foru arau honen 15. artikulua 9. apartatuan jasotako moneta-zuzenketa kalkulatzeko, kontuan hartuko dira erosketa prezioa edo produkzio kostua, gehienez 25.000 euroraino, eta a) letra honen lehen paragrafoan xedatutakoari jarraituz kendutako amortizazioak. Horrela kalkulaturako moneta-zuzenketa zenbatekoa ezin izango da handiagoa izan eskualdaketa harengatik lortutako irabazia baino.
 - b) 6.000 euro, ibilgailuok erabiltzeari loturiko beste kontzeptu guztiengatik.

Zergadunak ez badu urteko aldi batean ibilgailu hori erabiltzen, erabili duen denboraren arabera kalkulaturiko dira goiko zenbakietan aipaturiko mugak.

3. Erregela honen bigarren zenbakian aipatzen diren mugak honako ibilgailu hauen erabilerari dagokionean, ez dira aplikatuko erregela honetan aipatzen diren gastuak, zeren ibilgailu horiek eskusiboki jarduera ekonomikoaren garapenera atxikitzen zaizkiola joko baita:

1. Merkantzien garraioan erabilitako ibilgailu mistoak.
2. Bidaiariak kontraprestazio bat ordainduta garraiatzeko zerbitzuetan erabiltzen direnak.
3. Fabrikatzaileek probak, saioak, erakusketak edo salmenten sustapena egiteko erabilitakoak.
4. Ordezkariek edo merkataritza agenteek beren joan-etorri profesionaletan erabiltzen dituztenak, baina, hala-koetan, aurreko bi zenbakiaren a) letran ezartzen den muga aplikatuta.
5. Gidariei edo pilotuei kontraprestazio bat ordainduta irakasteko zerbitzuetan erabilitakoak.
6. Zaintza zerbitzuetan erabilitakoak.
7. Eskuarki ibilgailuak alokatzen jarduten duten erakundeek kontraprestazio bidezko alokairu-jarduera horretan soil-soilik erabiltzen dituztena.

6. Seigarren erregela

Ez dira kengarriak izango aisiarako edo ur kiroletarako itsasontziak edo aireontziak erosi, errentatu, konpondu, mantendu edo balioa galtzearekin zerikusia duten gastuak eta ontzi horien erabilerari lotutako bestelakoak.

Garraibide horiek jarduera ekonomiko bati bakarrik atxikirik badaude, aurreko paragrafoan aipatzen diren gastuak kengarriak izango dira, baldin eta horrek berekin ez badakar jardueraren etekin garbia negatiboa izatea. Hala ere, adierazitako muga ez da aplikagarria izango, zergadunak frogatzen bada badituela behar diren baliabide material eta pertsonalak aipatutako jarduera ekonomikoaren esandako garraibideok usiatzea denboran zehar modu jarraituan egiteko.

7. Zazpigarren erregela

Gastuak ez dira kengarriak izango horiek sortzen diren eragiketetan ez bada betetzen 2.500 eurotik gorako ordainketak eskudirutan egiteko mugei dagokienez urriaren 29ko 7/2012 Legeak 7. artikuluan xedatutakoak. Lege horren bidez zerga eta aurrekontu arloko araudia aldatu eta finantza-araudia egokitzen da, iruzurraren kontrako prebentzio ekintzak eta iruzurraren kontra borrokatzeko ekintzak areagotzeko.

Zati bat bakarrik ordaindu bada eskudirutan, zenbateko ez-kengarrria zati horri dagokiona izango da.

8. Zortzigarren erregela

Sobornoak ez dira kengarririk izango.

9. Bederatzigarren erregela

Jarduera ekonomikoek baldintzak betetzen badituzte mikroenpresatzat edo enpresa txiki edo ertaintzat hartuak izateko (begiratu taula), baterako amortizazioa aplikatu dezakete.

	MIKROA	TXIKIA	ERTAINA
Ibilgetu material berria amortizatzen askatasuna (eraikinak izan ezik)	x	x	
Ibilgetu material berriaren amortizazio azkartua (x1,5) (eraikinak izan ezik)			x
Batera amortizatzen aukera: ibilgetu material ukiezina eta ondasun higiezinak inbertsioa (turismoak izan ezik)	x		
Balitzeko kaudimengabeziarako kredituen narriaduragatik izandako galerak (muga: zordunen saldoaren % 1)	x	x	x

Baldintzak betetzeaz dagokionez, zergadunak egiten dituen jarduerak ekonomiko guztiak hartuko dira kontuan.

5.5.2 Nola kalkulatu da etekina modalitate erraztuan?

5.5.2.1 Zeintzuk dira zergadunen betekizunak?

Jarduera ekonomikoak burutzen dituzten zergadunek zuzeneko zenbatespenaren modalitate erraztuaren arabera kalkulatu ahal izango dute beren jardueren etekin garbia, baldintza hau betetzen dutenean:

- Zergadunak egindako jarduerak guztien **eragiketa bolumena** (etekin garbia zenbatespen objektiboaren metodoaren arabera kalkulatu dutenena sartu gabe), ez izatea **600.000,00 eurotik gorakoa**.

ERNE: muga hau ez zaie aplikatuko 1. sektoreko jarduerari, hau da, nekazaritza eta abeltzantzari, basogintzari eta baxurako arrantzari.

Modalitate erraztua aplikatzeko muga gisa ezartzen den eragiketa bolumena modalitate hau aplikatu aurreko urteari dagokiona izango da. Jarduera ekitaldiaren barruan hasten bada, 600.000,00 euroko zifra konputatzeko, ekitaldi horretan egindako eragiketa bolumena hartuko da kontuan. Jarduera aurreko urtean zehar hasi bada, dagokion eragiketa bolumena urtebetera eramango da. Hau da, sei hilabetetan 60.000,00 euroko eragiketa bolumena lortu bada, urteko eragiketa bolumena 120.000,00 eurokoa izango da.

5.5.2.2 Noiz aukera daiteke modalitate erraztua? Nola egiten zaio uko?

Zuzeneko zenbatespenaren modalitate erraztuaren aplikazioa horretarako ezartzen den epean aukeratu da ondorioak izan behar dituen urte naturalaren barruan (martxoaren 1a baino lehen). Jarduera hasita badago, aukera hori zentsuaren alta aitortzen egongo da.

Aukera horrek modalitatea aplikagarria den hurrengo urteetarako ere izango du balioa, non eta zergadunak, ondorioak izan behar dituen urte naturaleko epearen barruan (martxoaren 1a baino lehen), espresuki ez duen adierazten aukera horretan atzera egiten duela.

Zuzeneko zenbatespenaren modalitate erraztua aukeratzeko nahiz modalitate horretan atzera egiteko, zergadunak Zentsu Aitorpenaren 036 ereduak bete behar du⁵⁰.

Salbuespen gisa, araubide iragankorra aplikatzeko eta 2014ko ekitaldirako bakarrik, modalitate hau aukeratu daiteke autolikidazioa aurkezten denean.

5.5.2.3 Noiz aplikatu zaie modalitate erraztua esleipen erregimenean dauden entitateei?

a) Zein baldintza bete behar dira?

Esleipen erregimenean dauden entitateek jarduera ekonomikoak garatzen dituztenean, haien etekin garbia zuzeneko zenbatespenaren modalitate erraztuaren arabera kalkulatu ahal izango da honako baldintzak betetzen direnean:

- Bazkide, oinordeko, komunero edo partaide guztiak Errenta Zergatik tributatu behar duten pertsona fisikoak izatea.
- Entitateak egindako jarduerak guztien eragiketa bolumena (etekin garbia zenbatespen objektiboaren metodoan kalkulatu dutenena sartu gabe), gehienez ere 600.000,00 eurokoa izatea.
- Jarduera guztien etekin garbia kalkulatzeko modalitate erraztua aukeratzeko.

b) Zer egin behar da modalitate erraztua aukeratzeko edo modalitate horretan atzera egiteko?

Modalitate erraztua aplikatzea, modalitate horretan atzera egitea, eta orobat, etekin garbia zuzeneko zenbatespen erraztuaren arabera kalkulatzeko prozedura, bazkide, oinordeko, komunero edo partaide guztiek aukeratu beharko dute.

Etekin garbia zuzeneko zenbatespen erraztuaren arabera kalkulatzeko modalitatea, bat eta bera izango da bazkide, oinordeko, komunero edo partaide guztientzat. Bestela, zuzeneko zenbatespenaren modalitate arruntari jarraiki kalkulatu da etekina.

Modalitate erraztua aplikatzeko, bazkide, oinordeko, komunero edo partaideen zirkunstantzia indibidualak ez dira kontuan hartuko.

c) Nori esleitzen zaizkio etekinak?

Esleipen erregimenean dauden entitateen etekin garbia kasu bakoitzean aplikagarri diren arau edo itunen arabera egotziko zaie bazkide, oinordeko, komunero edo partaideei. Administrazioak ez badu arau edo itun horien frogak sinesgarriak, etekina zati berdinetan egotziko zaie.

⁵⁰ Ikus uztaillaren 15eko 64/2008 Foru Dekretua, enpresariak, profesionalak eta beste zergapeko batzuek zerga ondorioetarako aurkeztu behar dituzten zentsu aitortpenak arautzen dituenak.

5.5.2.4 Nola kalkulatzen da etekin garbia?

5.2.4.1 Zenbatespenaren modalitate erraztua.

Arau orokorrak:

Honela kalkulatuko da etekin garbia:

- Lehenik, sarrerak eta gastuak kalifikatu eta kuantifikatuko dira⁵¹, hornidurak, amortizazioak eta jarduerari atxikitako ondare elementuetatik eratorritako irabaziak eta galerak kanpo utzita, baita jarduerari eskusiboki lotutako ibilgailuen errentamendu, lagapen edo balio-galerarengatik kendutako gastuak ere.
- Ondoren, aurreko puntuan aipatu diren sarrera eta gastuen arteko diferentzia kalkulatuko da (hasierako zenbatekoa). Diferentzia horren emaitzari %10 kenduko zaio (ken daitekeen portzentaje finkoa). Portzentaje hori amortizazio, hornidura eta gastu frogagaitzengatik aplikatzen da.
- Azkenik, aurreko puntuko emaitzari jarduerari atxikitako ondare elementuetatik eratorritako irabazi eta galerak gehitu edo kenduko zaizkio.

LABURPENA: modalitate erraztua	
Hasierako zenbatekoa = Sarrerak – Gastuak	
Kentzen den portzentaje finkoa: hasierako zenbatekoaren %10	
Hasierako zenbatekoa	
- Kentzen den portzentaje finkoa (hasierako zenbatekoaren %10)	
+ Atxikitako elementuen irabaziak	
- Atxikitako elementuen galerak.	
Etekin garbia	

Adibidea

Eman dezagun enpresaria zarela eta zure jardueratik datu hauek ditugula:

Salmentak	51.086,03 €
Erosketak	22.537,95 €
Amortizazioak	4.357,34 €
Zuzkidurak	1.202,02 €
Gastu frogagaitzak	150,25 €
Ondare irabazia atxikitako elementu bat eskualdatzeagatik	3.005,06 €

Kasu honetan, zure jardueraren etekin garbia honako hau izango da zuzeneko zenbatespenaren modalitate erraztua erabilita:

Etekin garbia		
Sarrerak	Salmentak	51.086,03 €
Gastuak	Erosketak	22.537,95 €
Diferentzia	51.086,03 € - 22.537,95 €	28.548,08 €
Amortizazioak, hornidurak eta gastu frogagaitzak	28.548,08 €-ren %10	2.854,81 €
Irabazia		3.005,06 €
Etekin garbia	(28.548,08 € - 2.854,81 € + 3.005,06 €)	28.698,33 €

51 Hori guztia Sozietateen gaineko Zergaren araudian eta zuzeneko zenbatespenaren modalitate arruntarako ezarritako erregelatan xedatutakoari jarraiki egingo da (ikus kapitulu honen barruan ageri den 5.5.1 apartatua).

5.5.2.4.2 Modalitate erraztua. Garraio sektorea

Bere kalkulua aurrekoaren berdina da. Desberdintasun bakarra da sarreraren eta gastuen arteko diferentzia behin kalkulatuta, ateratzen den zenbatekotik % 60 gutxitu behar dela. Amortizazioengatik, hornidurengatik eta gastu frogagaitzengatik aplikatzen da portzentaje hori.

5.5.2.4.3 Modalitate erraztua. Nekazaritza eta abeltzaintza sektorea

Bere kalkulua aurrekoaren berdina da. Desberdintasun bakarra da sarreraren eta gastuen arteko diferentzia behin kalkulatuta, ateratzen den zenbatekotik % 35 gutxitu behar dela. Amortizazioengatik, hornidurengatik eta gastu frogagaitzengatik aplikatzen da portzentaje hori.

5.2.4.4 Modalitate erraztua. Arrantza sektorea

Arratza jardueraren kasuan, honela kalkulatuko da etekin garbia zuzeneko zenbatespenaren modalitate erraztua erabilita:

- Lehenik, sarrerak kalifikatu eta kuantifikatuko dira jarduerari atxikitako ondare elementuetatik eratorritako irabazi eta galerak sartu gabe.
- Gastuak nekez frogatu eta baloratu daitezkeenean, aurreko puntuan aipatu diren sarreraren % 90 hartuko da bakar-bakarrik **gastu kengarrizat**.
- Azkenik, jarduerari atxikitako ondare elementuetatik datozen irabazi eta galerak gehitu edo gutxituko dira. Sozietateen gaineko zergaren araudian jasotakoaren arabera egongo dira kalkulatua.

5.2.4.5 Modalitate erraztua. Basogintza sektorea

Honela kalkulatuko da etekin garbia zuzeneko zenbatespenaren modalitate erraztua erabilita:

- Lehenik sarrerak kalifikatu eta kuantifikatuko dira jarduerari atxikitako ondare elementuetatik eratorritako irabazi eta galerak sartu gabe.
- Gastuak nekez frogatu eta baloratu daitezkeenean, aurreko puntuan aipatu diren sarreraren %65ekoa hartuko da bakar-bakarrik **gastu kengarrizat**. Portzentaje hori %75ekoa izango da ustiari diren azalera zergadunak espezie hostotsu autoktonoetan basoberritzen dituen jarraian adierazten diren baldintza eta epeei jarraiki.
- Ondoren, aurreko puntuetan aipatutako sarrera eta gastuen arteko diferentzia kalkulatuko da. Diferentzia hori %60ko edo %50eko portzentajearekin biderkatuko da, baso jardueraren etekina, hurrenez hurren, bi edo bost urtetik gorako epean sortu denean eta aldiari lotu ez denean.
- Azkenik, jarduerari atxikitako ondare elementuetatik datozen irabazi eta galerak gehitu edo gutxituko dira. Sozietateen gaineko Zergaren araudian jasotakoaren arabera egongo dira kalkulatua.

Ustiatutako azalera basoberritzeko baldintzak eta epeak

Mozketarako baimena ematen denetik hasi eta bi urteko epean basoberritu behar dira ustiatutako azalera. Basoberritzea Gipuzkoako Foru Aldundiari dagokion Departamentuak luzaturiko ziurtagiria aurkeztuta frogatuko da.

Gertatzen bada, aurreko paragrafoan xedatutakoaren haritik, basoberritzea ez dela burutzen ustiatutako azalera mozten den urte berean, zergadunak mozketaren egiten den ekitaldiko aitor-

penean adierazi beharko du basoberritzea lehen esandako baldintza eta epeetan egiteko asmoa duela.

Ustiatu azalaren basoberritze lanak ez burutzea

Ustiatu azalaren basoberritzeko ezartzen dituen baldintzak betetzen ez badira, zergadunak aitorpen-likidazio osagarri bat aurkeztu beharko du. Gastu kengarri modura %65eko portzentajearen orde %75koa portzentajea aplikatu duen urteagatik aurkeztuko du aitorpen hori (edo %70ekoa %58,5ekoaren orde, aurreko ekitaldietatik baldin badator).

Ondorio horietarako, zergadunak berriro kalkulatu beharko du aurreko paragrafoan aipatu den urtean baso jarduerak eman duen etekin garbia, eta horretarako, aplikatuko duen gastu kengarrien portzentajea %65ekoa izango da. Gainera, ateratzen den kuota eta dagozkion berandutza interesak ordaindu beharko ditu (edo %58,5ekoa dagozkion kasuan).

Aitorpen-likidazio osagarria aurkezteko epea baldintzak bete ez diren egunean hasi eta horiek bete gabe gelditu diren zergaldia aitortzeko arauzko epea amaitzen den egunean bukatuko da.

LABURPENA: Zuzeneko zenbatespena	
Modalitatea	Ezaugarriak
Arrunta	Aplikazio orokorra
Erraztua	Zergadunek ondoko baldintzak bete behar dituzte: <ul style="list-style-type: none"> Egindako jardueren eragiketa bolumena aurreko urtean 600.000,00 eurotik gorakoa ez izatea modalitate hau aplikatu nahi baldin badu. Lehen sektoreko jardueretarako izan ezik. Zergadunak espresuki aukeratzea modalitate erraztua bere jarduera guztien etekin garbia kalkulatzeko. Errentak esleitzeko erregimenean dauden entitateen kasuan, aurreko bi baldintzak betetzea eta, gainera, bertako bazkide, oinordeko, erkide edo partaide guztiak pertsona fisikoak izatea eta guztiek modalitate hau aukeratzea.

BERRIA:	
<p>Jarduera ekonomiko bati ekiten dioten zergadunek haren etekin garbi positiboa % 10ean murriztu ahal izango dute, etekina positiboa den lehenengo zergaldian eta hurrengo zergaldian (segidakoak), beti ere, etekin garbi positibo hori ematen duen lehenengo zergaldia jarduera hasi zenetik lehen bost zergaldien barruan badago.</p> <p>EZ da ulertuko jarduera ekonomikoari ekiten zaiola, baldin eta:</p> <ul style="list-style-type: none"> Zergadunak zuzenean edo zeharka lehenago garatu izan badu jarduera hori. Zergadunak jarduera bera garatzen duela ulertuko da Jarduera Ekonomikoen gaineko Zergaren Tarifetan talde berean sailkatuta baldin badago. Murrizpen hau ez da aplikatuko zergaldian, baldin eta hasitako jarduera ekonomikotik eratorritako sarreraren % 50 baino gehiago pertsona edo entitate batetik badatoz, eta zergadunak pertsona edo entitate horrengandik lan etekinak lortu baditu jardueraren hasierako dataren aurreko urtean 	

5.5.3 Nola kalkulatu da etekina araubide iragankorrean?

Zer baldintza bete behar dira modalitate hau aplikatu ahal izateko?

Beren jarduera ekonomikoen etekin garbia 2013ko ekitaldian zehazteko, zergadunek eta errentak esleitzen dituzten entitateek erabili badute zenbatespen objektiboko zeinu, indize edo moduluen modalitatea, eta abenduaren 18ko 137/2007 Foru Dekretuari jarraituz 2014ko zergaldian ere modalitate hori aplikatu badezakete (magnitudeak eta sarrera-bolumena errespetatuz), araubide iragankorrean zuzeneko zenbatespen errazturako aurrekusten diren erregela bereziak aplikatuko dituzte. (Urriaren 14ko 3372014 Foru Dekretuaren seigarren xedapen gehigarria).

Urteko etekina metodo honetan kalkulatzeko, zergadunak erabili behar du pertsona fisikoaren errentaren gaineko zerga aitortzeko 109 ereduaren 5. eranskina.

Nola kalkulatu da etekin garbia?

Hiru aukera daude segun eta zein jardueretan gauden: nekazaritza eta abeltzantza, terminal fiskala duten taxieta edo beste jardueretan.

Etekin garbia honela kalkulatu da:

- Lehenik, sarrerak kalifikatu eta kuantifikatu dira jarduerari atxikitako ondare elementuetatik eratorritako irabazi eta galerak sartu gabe.
- Gastuak nekez frogatu eta baloratu daitezkeenean, aurreko puntuan aipatu diren sarreraren % bat hartuko da bakar-bakarrik **gastu kengarritzat**.

Nekazaritza eta abeltzaintza	% 75
Terminal Fiskala duten taxiak	% 75
Bestelako jarduerak	% 65

- Azkenik, jarduerari atxikitako ondare elementuetatik datozen irabazi eta galerak gehitu edo gutxituko dira. Sozietateen gaineko zergaren araudian jasotakoaren arabera egongo dira kalkulatuak.

5.6 Zein tratamendu ematen zaie etekin irregularrei?

ERNE: jarduera ekonomikoen etekin garbiak aitortuko badira, oro har, aurreko apartatuaren erregimen eta modalitate baikoitzerako xedatutakoaren arabera kalkulatu dira.

Hala eta guztiz ere, ondorengo kasuetan, jardueraren etekin garbia kalkulatzeko, etekinen zenbateko osoari portzentaje jakin batzuk aplikatuko zaizkio. Horren ondorioz, gainerakoa zerga oinarritik kanpo geldituko da, hau da, ez da zergapetuko. Adibidez, bi urtetik gorako epean sortutako etekinen %60 integratuko dela esaten badugu, horrekin esan nahi da gainerako %40a ez dela aitortu behar. Aipatu portzentajeak jarraian adierazten dira:

a) Bi edo bost urtetik gorako epean sortutako etekinak

Jarduera ekonomikoaren etekin garbia bi urtetik gorako epean sortu bada, baina aldiro lortu gabe, zerga oinarrian etekinaren %60 integratuko da; aldiz, bost urtetik gorako epean sortu denean, %50 integratuko da. Adibide bat egurretarako pinudiak dira: moztuak izan arte -landatzen direnetik urte asko igaro arte ez dira moztzen- ez dute inolako etekinik sortzen eta, gainera, titularrak ez du aurreko urteetan inolako aurrerakinik jasotzen geroago egingo den mozketa horregatik.

ERNE: sorreraldia bi urtetik gorakoa dela agerian egon arren, ezin bada zehatz-mehatz finkatu, hiru urtekoa dela joko da.

Sorreraldia	Integrazio %
+2 urte	60
+5 urte	50

Jarduera ekonomikoen etekinak bi urtetik gorako epean sortu badira eta etekina **zatika jasotzen bada**, honako eragiketa hau egingo da: sorreraldiko urteak, datatik datara konputatuak, zati etekinak zatikatu diren zergaldien kopurua:

$$X = \frac{\text{Etekinak zenbat urtetan sortu diren}}{\text{Etekinak zatikatu diren zergaldien kopurua}}$$

- Emaizta **bi urtetik gorakoa** bada, %60ko portzentajea aplikatuko da.
- Emaizta **bost urtetik gorakoa** bada, %50eko portzentajea aplikatuko da.

b) Denboran zehar era irregular nabarmenean lortutako etekinak

Jarduera ekonomikoaren etekin garbia denboran zehar era irregular nabarmenean lortutakotzat jotzen bada, %50 integratuko da.

Ondorengo lau etekin hauek bakarrik hartzen dira denboran zehar era irregular nabarmenean lortutakotzat, beti ere zergaldi bakar bati egotzen bazaizkio:

- Amortizagarriak ez diren ibilgetuaren elementuak erosteko dirulaguntzak.
- Jarduera ekonomikoetan ez jarraitzeagatik jasotako kalte-ordain eta laguntzak.
- Zerga honetan salbuetsita ez dauden literatur, arte edo zientzia sariak⁵². Jabetza intelektual edo industrialaren eskubideak edo horien ordezkoak lagatzeagatik eratorritako kontraprestazio ekonomikoak ez dira, ondorio hauetarako, saritzat hartuko.
- Iraupen mugagabea duten eskubide ekonomikoen ordeztasun jasotako kalte-ordainak.

LABURPENA:

- Etekinaren %60 integratzen da bi baldintza hauek aldi berean betetzen direnean: bi urtetik gorako epean sortzea eta aldian aldiro ez lortzea. %40ak ez du zergarik ordaintzen
- Etekinaren %50 integratzen da bost urtetik gorako epean lortu denean. %50ak ez du zergarik ordaintzen.
- Etekinaren %50 integratzen da denboran zehar era irregular “nabarmenean” lortu denean eta zergaldi bakarrean kobratzen denean. %50ak ez du zergarik ordaintzen.
- Etekinak epeka jasotzen denean, erregela bat aplikatzen da kalkulua egiteko.

“Etekinak aldian aldiro ez direla lortu” esaten denean, jardueraren ikuspuntutik ari gara beti, ez pertsonaren ikuspuntutik. Adibidez: abokatu batek bi urtetik gorako epean lortu baditu bere etekinak, kopuru guztiengatik ordaindu beharko du zerga, mota horretako etekinak aldian aldiro jasotzen baitira normalean.

ERRENTA IRREGULARRETARAKO BATERAKO MUGA

%100etik beherako integrazio portzentajeak aplikatu ahal izateko, hurrengo etekinen kasuan urteko zenbatekoa ezin da izan 300.000 eurokoa baino handiagoa:

- Bi edo bost urtetik gorako epean lortutako etekinak
- Denboran zehar era irregular nabarmenean lortutako etekinak

Zenbateko horren gaineko soberakina 100eko 100ean integratuko da. Adierazitako muga konputatzeko, lehen-lehenik kontuan hartuko dira integrazio portzentajerik txikiena aplikagarri duten kopuruak.

Etekinak zatika jaso badira eta 300.000 euroko muga aplikatu behar bada, muga hori proportzionalki banatuko da zatikapen ekitaldi bakoitzean jasotako zenbatekoen arabera.

DENA DEN, 2014ko urtarilaren 1a baino lehen sinatutako kontratuen kasuan, non % 50eko integrazio portzentajea aplikatzen baita denboran era irregular nabarmenean lortutakoak izateagatik, % 50eko portzentajea aplikatuko da haien zenbatekoa edozein dela ere.

5.7 Zein ondare elementu daude jarduera ekonomikoei atxikita? Eta zeintzuk ez?

5.7.1 Zer dira jarduera ekonomikoei atxikitako ondare elementuak?

Arau orokor gisa, jarduera ekonomiko bati atxikitako ondare elementuak **zergadunak jarduera horren xedeetarako erabiltzen dituenak** dira.

Bereziki, ondoko hiru hauek hartzen dira jarduera ekonomiko bati atxikitako ondare elementutzat:

- Jarduera ekonomikoa egiteko erabiltzen diren ondasun higiezinak.
- Langileen zerbitzu ekonomiko eta soziokulturaletara zuzendutako ondasunak (“enpresako jantokia” esaterako). Aldiz, aisialdi eta olgetarako ondasunak edo, oro har, jarduera ekonomikoaren titularrak erabilera pribaturako erabiltzen dituenak ez dira jarduerari atxikita egongo.
- Jarduera ekonomikoaren etekinak lortzeko beharrezkoa den beste edozein ondare elementu. Hala ere, entitate baten fondo propioetan partehartzea eta hirugarrenei kapitalak lagatzea adierazten duten aktiboak ez dira inoiz jarduera ekonomikoari atxikita egongo.

Senar-emazteen kasuan, ondare elementuak jarduerari atxikitatzat joko dira haien titularitatea bi ezkontideena den kontuan hartu gabe. Maiatzaren 2/2003 Legearen arabera eraturako izateko bikoteen kasuan ere berdin jokatuko da, hau da, ez da begiraturako titularitatea bikoteko bi kideek duten edo ez.

52 Ikus 1. kapituluaren barruan, “Sarrerak” izenekoan, ageri den 1.7 apartatua. Aitortu behar ez diren errentak azaltzen dira bertan.

5.7.2 Zein ondare elementu ez daude jarduera ekonomikoetarako atxikita?

Ondoko apartatueta aipatzen diren ondare elementuak ez dira jarduera ekonomikoari atxikita egongo:

1. Jarduera ekonomikoetarako eta premia pribatuetaarako erabiltzen diren ondasunak

Ondare elementuak ez daude zergadunaren jarduerari atxikita aldi berean jarduera ekonomikoetarako eta premia pribatuetaarako erabiltzen direnean. Erabilera pribatua noizbehinkakoa eta guztiz garrantzirik gabea bada, ondare elementutzat hartuko dira.

Ulertuko da jarduera ekonomikoa garatzeko eskuratutako ibilgetuaren ondasunak premia pribatuetaarako erabiltzen direla eta erabilera hori noizbehinkakoa eta guztiz garrantzirik gabea dela, baldin eta zergadunak erabilera pertsonalerako erabiltzen baditu lanordu edo lanegunetatik kanpo jarduera etenda dagoen bitartean.

ERNE: turismo ibilgailuak, atoiak, ziklomotoreak, motozikletak eta kirol edo aisiarako aireontzi nahiz itsasontziak EZ DIRA hartzen jarduera ekonomikoari atxikitat, behar pribatuetaarako ere erabiltzen direnean, erabilera hori noizbehinkakoa eta guztiz garrantzirik gabea izan arren.

2. Jarduera ekonomikoaren kontabilitatean edo erregistro ofizialetan ageri ez diren ondasunak

Ondare elementuak ere ez dira jarduera ekonomikoari atxikita egongo baldin eta, zergadunaren titularitzapean egon arren, jarduera ekonomiko horrengatik eraman behar duen kontabilitatean edo erregistro ofizialetan agertzen ez badira, non eta zergadunak atxikita daudela frogatzen ez duen.

3. Jarduerearen xedea betetzeko partzialki erabiltzen diren ondasunak

Ondare elementuak jarduerearen xederako partzialki baino erabiltzen ez direnean (adibidez, profesional batek etxebizitzaren zati bat bakarrik erabiltzen badu bere lana egiteko: gela bat), jarduerearen benetan erabiltzen den zatia bakarrik egongo da atxikita (gela hori). Zentzu horretan, ondare elementuen zatia jarduereari atxikita egongo dira gainontzekotik bereizita eta independenteki aprobetxatu daitezkeenean (gela hori "estudio" bezala bakarrik erabil badaiteke). Ondare elementuak zatietan direnean (kamioi bat adibidez), ezin dute inoiz atxikipen partzialik eduki.

5.7.3 Nola atxikitzen eta desatxikitzen ditu zergadunak ondare elementuak?

Ondare elementu bat jarduera ekonomikoari atxikita dagoen edo ez jakitea ezinbestekoa da. Izan ere, atxikitako elementua saltzen bada, salmenta horrekin sortzen den irabazi edo galera jarduera ekonomikoaren "etekina" izango da, eta Sozietateen gaineko Zergaren arauen arabera kalkulatu beharko da orduan.

Aldiz, ondare elementua ez badago atxikita, sortzen den ondare irabazi edo galera Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergak ondare irabazi eta galeretarako aurreikusten dituen arauen arabera kalkulatu da⁵³. Horrek bere ondorioak ditu hala oinarrietan nola tasetan. Era berean, eragin egiten du erosketako balioari eguneratze koefizientea aplikatzean eta denbora igarotzeagatik ondare irabaziari egin behar zaizkion murrizpen koefizienteetan.

5.7.3.1 Zer da eta zertan datza atxikipena?

Atxikipenak esan nahi du ondare pertsonalaren elementuak zergadunaren ondare enpresarialera pasatzen direla.

Ondare elementuak atxikitzeak ez du zergadunaren ondarea aldatzen, hau da, ez da inolako ondare irabazi edo galerarik gertatzen, beti ere ondasun eta eskubideek zergadunaren ondarearen barruan jarraitzen badute.

Atxikipena egiterakoan, ondasunen balioa eskuratu ziren unean zuten berbera izango da.

Jarduera ekonomiko bati atxikitako ondare elementua eskualdatzen bada (elementua salduz, adibidez), hortik sortzen den irabazi edo galera zergadunaren jarduera ekonomikoak eman duen gainerako etekinari gehitu edo kenduko zaio, etekin hori kalkulatzeko erabiltzen den modalitate edo erregimena edozein dela ere.

Jarduera ekonomikoetarako atxikitako ondasun edo eskubideak eskualdatzen badira, izan den ondare irabazi edo galera kalkulatzeko hauxe hartuko da kontuan: erosketako data atxikipenarena dela, eta erosketako balioa, berriz, kontabilitate balio garbia.

ERNE: ez da atxikipenik izango baldin eta zergadunak atxikipena egin ondorengo hiru urteak igaro baino lehen ondasunak saltzen baditu eta salmenta horretan lortutako zenbatekoa berrinbertitzen ez badu⁵⁴.

5.7.3.2. Zer da eta zertan datza desatxikipena?

Desatxikipena atxikipenaren alderantzizko prozesua da: ondare enpresarialaren ondare elementuak titularraren ondare pertsonalera pasatzen dira.

Ondare elementuak desatxikitzeak ez du zergadunaren ondarea aldatzen, hau da, ez da inolako ondare irabazi edo galerarik gertatzen, beti ere ondasun eta eskubideek zergadunaren ondarearen barruan jarraitzen badute.

Desatxikipena egiterakoan, ondasunen balioa honako hau izango da geroko aldaketan ondorioetarako:

- Jarduera ekonomikoaren etekin garbia zuzeneko zenbatespenaren modalitate arruntaren arabera kalkulatu bada, ondasunen balioa desatxikipenaren unean duten kontabilitate balio garbia izango da.

Adibidea

2010eko urtarrilaren 1ean industri pabiloi bat erosi zenuen zure jarduera ekonomikoa garatzeko, ondare enpresarialaren parte izatera pasa zena. Pabiloi horren eskurapen balioa 60.101,21 eurokoa izan zen, eta horietatik 18.030,36 euro zoruaren balioari dagozkio. 2014ko urtarrilaren 1ean atxikipena kentzen badiotzu jarduera uzten duzulako, lokalaren balioa ("kontabilitate balio garbia") honako hau izango da geroko salmentari begira:

Lokalaren erosketako balioa (zorua barne)	60.101,21 €
Zuzeneko zenbatespen arruntetan aplikatutako amortizazioak [(60.101,21€ - 18.030,36 €) * ren %5 x 4 urte	8.414,16 €
Ondasunaren balioa geroko salmentari begira (kontabilitate balio garbia = 60.101,21 € - 8.414,16 €)	51.687,05 €

* Amortizazioaren oinarria kalkulatzeko, zoruaren balioa deskontatu da (18.030,36 €).

53 Ikus 6. kapitulua, "Ondare irabazi eta galerak" izenekoa.

54 Berrinbertsioa Sozietateen gaineko Zergaren araudiak zehazten duen eran egin behar da.

- Gainerako kasuetan, ondasunen balioa eskurapen prezioaren eta jada egin diren edo egin beharko ziren amortizazioen arteko “aldea” izango da.

Elementuak jarduerari atxikita egon diren denboran zergadunak etekinak kalkulatzeko aplikatu dion modalitateak ezinezkoa egin badu, aldi osoan zehar edo zati batean, aipatu ondasunen amortizazioa deduzitzea, ulertu beharko da epealdi horietan egiten den kenkaria gutxieneko koefizienteak aplikatuz ateratzen den amortizazioarena dela. Koefiziente horiek Sozietateen gaineko Zergaren araudian jasotzen diren gehienezko epeen ondorio izango dira.

Adibidea

2010eko urtarrilaren 1ean lokal berri bat erosi zenuen zure merkataritza jarduera garatzeko, ondare enpresarialaren parte izatera pasa zena. Lokal horren eskurapen balioa 60.101,21 eurokoa izan zen, eta horietatik 18.030,36 euro zoruaren balioari dagozkie. Jardueraren etekin garbia kalkulatzeko modalitate erraztua erabili duzu. 2014ko urtarrilaren 1ean atxikipena kentzen badiuzu jarduera uzten duzulako, lokalaren balioa (“kontabilitate balio garbia”) honako hau izango da geroko salmentari begira:

Lokalaren erosketa balioa (zorua barne)	60.101,21 €
Gutxienez egin beharko zen amortizazioa [(60.101,21€ - 18.030,36 €)*ren %2 x 4 urte	3.365,68 €
Ondasunaren balioa geroko salmentari begira (kontabilitate balio garbia = 60.101,21 € - 3.365,68 €)	56.735,53 €

*Amortizazioaren oinarria kalkulatzeko, zoruaren balioa deskontatu da (18.030,36 €).

ERNE: neurri kautelar gisa, benetako desatxikipenik ez dela izan ulertuko da zergadunak ondasun edo eskubideak eskualdatu baditu desatxikipena gertatu eta hiru urte igaro baino lehen. Horrelako kasuetan, ondare irabazi edo galera jarduera ekonomikoaren barruan konputatzen da, benetako desatxikipenik ez dela izan ulertzen denez gero.

Hala ere, zergadunak jarduera utzi badu (adibidez, “baja” eman badio), ondare elementuak jarduera utzi aurretik desatxiki direla ulertuko da. Ez da hala izango, ordea, jarduera utzi eta hurrengo hiru urteen barruan zergadunak beste edozein jarduera ekonomikorik berriz ekiten badio.

Nola kalkulatu ondare irabazi edo galera desatxiki den ondasuna eskualdatzen bada?

Eskualdatutako elementua ez badago jarduera ekonomikoari atxikita, ondare irabazi edo galera kalkulatzeko Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren araudiak jarduera ekonomikoari atxikita ez dauden ondare elementuetatik eratorritzen diren ondare irabazi eta galeretarako aurreikusten duen erregimen orokorra aplikatuko da⁵⁶. Horrek bere ondorioak ditu aurrezpenaren zerga oinarrian integrazio eta konpentsazioak egiteko. Era berean, eragin egiten du eskuratze balioari eguneratze koefizientea aplikatzean, denbora igarotzeagatik ondare irabaziari egin behar zaizkion murrizpen koefizienteetan, eta zerga tasak ezartzean.

Ondasuna desatxikipena egin ondoren eskualdatzen bada, ondasunaren eskuratze balioa desatxikipenaren egunean dagoen eguneratze koefizientea aplikatuz eguneratuko da⁵⁶.

Gainera, zergadunak 1994ko abenduaren 31 baino lehen eskuratu bada desatxikita izan ondoren eskualdatu den ondasuna, ondare irabazien zenbatekoa Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren Foru Arauak IV. tituluaren V. kapituluaren ezarritakoaren arabera kalkulatu da. Horrela kalkulatu ondare irabazirik bereizi beharko da zein zati sortu den 2007ko urtarrilaren 1a baino lehen. Zati hori ondoko hau dela ulertuko da: eskurapen egunetik 2006ko abenduaren 31ra arte (bi egunak barne) igarotako egun kopuruari zergadunaren ondarean egon den egun kopuru osoarekiko proportzioa dagoen ondare irabazia.

2007ko urtarrilaren 1a baino lehen sortutako ondare irabazia Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren Foru Arauak lehen xedapen iragankorrean ezarritakoari jarraikiz murriztuko da.

Xedapen iragankor horretan ezarritakoa ez da aplikagarria izango zergadunaren jarduera ekonomikoari atxikita izan diren ondare elementuen eskualdatzetan, jarduera hori beste titularitate batekin egiten jarraitzen bada.

LABURPENA: atxikipena-desatxikipena	
Ondare irabazi edo galera jarduera ekonomikoaren etekinaren BARRUAN	Ondare irabazi edo galera jarduera ekonomikotik KANPO
a) Jarduera ekonomikoari atxikitako elementuak eskualdatzea (salmenta, trukea,...).	a) Jarduera ekonomikoari atxikita ez dauden elementuak eskualdatzea.
b) Ondare elementuak desatxikitzea eta hurrengo hiru urteak baino lehen eskualdatzea.	b) Ondare elementuak atxikitzea eta hurrengo hiru urteak baino lehen eskualdatzea.
c) Ondare elementuak eskualdatzea jarduera ekonomikoa utzi denean baina hurrengo hiru urteen barruan beste edozein jarduera hasiz.	c) Ondare elementuak eskualdatzea jarduera ekonomikoa utzi denean.

LABURPENA:

- Zergadunaren jarduera ekonomikoari ondasunak “atxikitzeak” edo “desatxikitzeak” ez du ondarea aldatzen, beti ere ondasun horiek ondarearen barruan jarraitzen badute. Beraz, ondare irabazi edo galera izan dadin, ondasunak saldu behar dira.

- Desatxikipena egon dadin, desatxikipena gertatu eta hurrengo hiru urteak igaro eta gero sal daitezke ondasunak.

- Atxikipena egon dadin, atxikipena gertatu eta hurrengo hiru urteak igaro eta gero sal daitezke ondasunak. Hiru urteak igaro aurretik saltzen badira, salmentaren zenbatekoa berrinbertitu behar da.

- Jarduera uzten bada, ondasunak aldeztu aurretik desatxiki direla ulertuko da. Ez da horrela ulertuko, ordea, jarduera utzi ondorengo hiru urteen barruan beste edozein jarduera ekonomikorik ekiten bazaio.

55 Ikus 6. kapituluaren barruan “Ondare irabazi eta galerak” izenekoak.

56 Ikus 6. kapituluaren barruan ageri den 6.2.2 apartatua, erosketa balioa eguneratzeko koefizienteak azaltzen dituena.

5.7.4. Nola kalkulatzen da atxikitako ondare elementuak eskualdatzetik datorren ondare irabazi edo galera?

Jarduera ekonomikoari atxikitako ondare elementuak (jardueraren ibilgetu material zein inmaterialekoak izan) eskualdatzen direnean ondare irabazi edo galerak sor daitezke. Horiek jardueraren etekin garbiaren beste osagai bat dira, etekin konputagarriekin eta gastu kengarriekin batera.

Jarduera ekonomikoari atxikitako elementuetatik datozen ondare irabazi eta galerak Sozietateen gaineko Zergaren araudiak xedatutakoaren arabera kuantifikatuko dira.

Jarduerari atxikitako ondare elementuak eskualdatzeagatik lortutako irabazi edo galera hiru fasetan kalkulatzen da:

1. Eskualdaketa emaitza kalkulatu.
2. Eskualdaketa emaitzari zuzenketa monetarioa egin, emaitza positiboa denean.
3. Etekin garbian sartu behar diren ondare irabazi edo galeren zenbatekoa kalkulatu.

5.7.4.1 Lehen fasea: nola kalkulatzen da eskualdaketa emaitza?

Izaera orokorrean, jarduerari atxikitako ondare elementuen eskualdaketa (salmenta, truke eta abarretik) eratorritako emaitza positibo edo negatiboa ondoko bi balio hauen arteko diferentzia kalkulatu lortzen da:

- I) Eskualdatze balioa. Eskualdaketa benetako zenbatekoa da, eskualdaketa dagozkion gastuak kenduta (eskualdatzaileak ordaindu baditu).
- II) Ondare elementuaren balio garbia. Balio hori lau partida positibok eta partida negatibo batek osatzen dute:
 - a) PARTIDA POSITIBOAK
 - Eskuratze kostua, beste hiru hauek batuz lortzen dena:
 - Eskualdatutako elementua erosteko ordaindu den benetako zenbatekoa.
 - Elementua martxan jarri arte sortutako gastu gehigarriak.
 - Ondasuna martxan jarri baino lehen izandako gastu finantzarioak, Kontabilitate Plan Orokorren arabera kapitalizatu edo aktibatu direnean.
 - Produkzio kostua: eskualdatutako elementua enpresak produzitu badu, eskuratze balioetatik ondoko hauen batura hartuko da:
 - Kontsumitu diren lehengaien eta erabili diren gainerrako elementuen eskuratze kostua.
 - Produkzioari egotzi behar zaizkion zuzeneko edo zeharkako kostuen zati proportzionala.
 - Ondare elementuaren eskurapenarekin edo produkzioarekin zer ikusia duten zeharkako zergak eskuratze prezioan edo produkzio kostuan sartuko dira Herri Ogasunetik zuzenean berreskuratuko ezin direnean.
 - Atxikpen balioa: ondare elementuak eskuratuak izan eta gero atxiki bazaizkio jarduera ekonomikoari, eskuratze balioetatik erosketaren balioa hartuko da.
 - Eskualdatutako elementuan egindako inbertsio eta hobekuntzen kostua.
- b) PARTIDA NEGATIBOAK

Ondare elementuak amortizagarriak direnean, partida negatiboa amortizazioen zenbatekoa izango da.

LABURPENEA
Eskuratze kostua edo produkzio kostua edo atxikpen balioa + Inbertsioak eta hobekuntzak - Amortizazioak Ondare elementuaren balio garbia

5.7.4.2 Bigarren fasea: nola egiten zaio eskualdaketa emaitzari zuzenketa monetarioa emaitza hori positiboa denean?

Ondare elementuaren eskualdatze balioaren eta balio garbiaren arteko aldea positiboa bada (ondare irabazia), eskuratu edo atxiki denetik, edo bere kasuan, azkenengo balantze eguneratzeetik (12/12/301) eskualdatu arte sortu den deprezazio monetarioa kendu behar zaio errenta positibo horren mugaraino.

Zuzenketa monetarioa bi baldintza hauek betetzen direnean bakarrik aplikatuko da:

- Eskualdaketa emaitza positiboa izatea (ondare irabazia).
- Irabazi hori jarduerari atxikita dagoen ibilgetu material edo inmaterialeko ondare elementuak eskualdatzeagatik lortzea.

ERNE: ondare elementuaren eskualdatze balioaren eta balio garbiaren arteko aldea negatiboa bada (ondare galera), ez zaio deprezazio monetarioa kenduko.

Zuzenketa monetarioa bi erregela hauek kontuan izanik egingo da:

1. Zuzenketa monetarioaren koefizienteak aplikatu.
2. Deprezazio monetarioa kalkulatu.

a) Lehen erregela: zein koefiziente erabiltzen dira 2014an zuzenketa monetarioa egiteko?

2014an egindako eskualdaketei honako koefiziente hauek aplikatuko zaizkie zuzenketa monetarioa egiteko:

Ondasuna eskuratu, produzitu, atxiki edo hobetu den urtea	Koefizientea
1984-01-01 baino lehen	2,411
1984	2,190
1985	2,022
1986	1,903
1987	1,813
1988	1,732
1989	1,649
1990	1,585
1991	1,532
1992	1,486
1993	1,473
1994	1,444
1995	1,378
1996	1,329
1997	1,307
1998	1,360

1999	1,311
2000	1,224
2001	1,206
2002	1,185
2003	1,168
2004	1,154
2005	1,133
2006	1,112
2007	1,087
2008	1,053
2009	1,036
2010	1,034
2011	1,021
2012	1,012
2013	1,005
2014	1,000

Koefiziente horiek bi magnitude hauei aplikatuko zaizkie:

1. Eskuratzeko prezioari edo produkzio kostu zein atxikipen balioari, zergadunak zein urtetan erosi, produzitu edo atxiki, edo bere kasuan, azkenengo balantze eguneratetik (12/12/301) duen ondare elementua kontuan hartuz. Hobekuntzei aplikatu beharreko koefizientea horiek egin diren urteari dagokiona izango da.
2. Kontabilizaturiko amortizazioei, zein urtetan egin diren kontuan hartuz.

ERNE: hala ere, enpresari edo profesionalak etekina kalkulatzeko erabili duten modalitateak ezinezkoa egin badu zergaldi batzuetan amortizazioa espreski deduzitzea, zergaldi horietan egiten den kenkaria gutxieneko koefizienteak aplikatuz ateratzen den amortizazioarena izango da, eta koefiziente horiek Sozietateen gaineko Zergaren araudian jasotzen diren gehienezko epeetatik aterako dira.

b) Bigarren erregela: nola kalkulatu da depreziazioaren zenbatekoa?

Zuzenketa monetarioaren koefizienteak aplikatu ondoren, eskualdatutako ondare elementuaren depreziazio monetarioa kalkulatu behar da. Zenbatekoa bi magnitude hauen arteko diferentzia kalkulatu lortzen da:

- Ondasunaren balio garbi eguneratua
- Ondasunaren balio garbia

5.7.4.3 Hirugarren fasea: zein da ondare irabazi edo galerengatik etekin garbian sartu behar den zenbatekoa?

Jarduera ekonomikoaren etekin garbian sartu behar den ondare irabazia diferentzia honen emaitza izango da: eskualdatutako ondare elementuaren depreziazio monetarioaren zenbatekoa.

Zuzenketa monetariotik ateratzen den ondare irabaziak zenbateko positibo bat edo zero izan behar du beti. Ondare galera egonez gero, eskualdatze balioa ken balio garbia eginez

ateratzen den diferentzia negatiboa sartuko da jarduera ekonomikoaren etekin garbian, zuzenketa monetariotik ezin baita aplikatu.

Beraz, jarduera ekonomikoaren etekin garbia bi elementu hauek batuz lortzen da:

- Etekin arrunta.
- Jarduera irabazirik ondare elementuak eskualdatzeagatik lortutako ondare irabazi eta galerak.

Ondorio horietarako, etekinak kalkulatzeko erabiltzen den modalitate bakoitzaren erregelak ondare irabazi eta galerak gehitu baino lehen aplikatuz ateratzen dena izango da etekin arrunta.

5.7.5 Zein onura fiskal aplikatzen da atxikitako elementuak eskualdatzeagatik lortutako zenbatekoa berrinbertitzen denean?

ERNE: aukera hau autolikidazioa aurkezten denean gauzatu behar da.

Ibilgetu material edo immaterialaren ondare elementuak kostu bidez eskualdatzeagatik lortzen diren errenta positiboak zerga oinarritik kanpo gera daitezke, monetaren balio galerarekin zuzenduak izan ondoren. Horretarako, baldintza hauek bete behar dira:

- Eskualdaketa lortutako zenbateko osoa jarduera ekonomikoari atxikitako ibilgetu material edo immaterialaren beste elementu batzuetan berrinbertitzea. Berrinbertitzeko epea ondare elementua eman edo martxan jarri den egunaren aurreko urtean hasi eta ondorengo hiru urte bitartekoa izango da. Berrinbertsioa burutu-tzat joko da berrinbertsioa gauzatzen den ondare elementuak eskura jartzen diren egunean.

Berrinbertitzen dena eskualdaketa lortutakoa baino txikiagoa bada, salbuesikoa den ondare irabazia inbertitutako zenbatekoari proportzionalki dagokion zatia izango da.

- Berrinbertsioa jasotzen duten ondare elementuek bost urtez egon beharko dute jarduera ekonomikoari atxikitako berrinbertsioa egiten denetik aurrera, justifikatuta dauden galerak daudenean izan ezik, eta hiru urtez ondasun higiezinaren kasuan, non eta haien erabilgarritasun aldia, Sozietateen gaineko Zergaren araudia jasotzen duen amortizazio metodoa aplikatuta, ez den txikiagoa.

Zer gertatzen da baldintza horietako bat betetzen ez denean?

Bi egoera eman daitezke:

- Berrinbertitzeko epea ez betetzea

Berrinbertsioa ez bada ezarrita dagoen epean egiten, haxe ordaindu beharko da: epe hori amaitzen den ekitaldiko aitortpen-likidazioaren kuota, salbuespena aplikatu izan ez balitz ordaindu beharko zen kuota osoaren zatia, eta, gehi %15a.

Interes ekonomikoko talde espainiar eta europarrei nahiz aldi baterako enpresa batasunei aplikagarri zaizkien erregimen berezietara bildutako entitateak direnean, lortutako errenta positiboaren zerga oinarriaren zatia berrinbertsioa egiteko epea amaitu den zergaldian egotziko zaie bazkideei⁵⁷.

57 Ikus Sozietateen gaineko Zergaren araudia.

- Berrinbertsioa ez mantentzea:

Ondare elementu horiek aipatu epea amaitu baino lehen eskualdatzen badira, sartu ez den errentaren zatia derrigorrez sartu beharko da zerga oinarrian, gehi %15a, salbu eta lortutako zenbatekoa lehen esandakoaren arabera berrinbertitzen denean.

Erregimen hau ez da beste ezein zerga onurarekin bateragarria

Aparteko mozkinak berrinbertitzeagatik aplikatzen den salbuespena bateraezina izango da eskualdaketa zenbatekoa inbertitua duten elementuen gainean aplika daitekeen beste edozein zerga onurarekin, amortizazio bizkortuaren kasuan izan ezik.

5.8 Nola kalkulaten dira zenbatetsitako etekinak?

Zergadunak bere jarduera ekonomikoaren ondasun, eskubide edo zerbitzuak dohain laga edo beste batzuei ematen dizkinean edo bere erabilera edo kontsumorako erabiltzen dituzenean, jarduera horren etekin garbia kalkulatzeko aipatutako ondasun, eskubide edo zerbitzuek merkatuan duten ohiko balioari begiratuko zaio.

Era berean, kontraprestaziorik badago eta berau ondasunek, eskubideek eta zerbitzuek merkatuan duten ohiko balioa baino askoz txikiagoa bada, merkatuko balioa hartuko da kontuan.

5.9 Zein irizpide jarraitzen da egozpen tenporala egiteko?

Jarduera ekonomikoak egiten dituzten zergadunek jarduera horietatik eratorritzen diren errentak denboran egozteko aplikatu behar dituzten irizpideak Sozietateen gaineko Zergaren araudian eta Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren arauetan jasotakoak izango dira.

a) Egozpen fiskalerako irizpide orokorra: sortzapenaren printzipioa.

Sarrerak eta gastuak sortzen diren zergaldian egotzi behar dira (aitortu behar dira), horiek ordezkatzeko duten ondasun eta zerbitzuen korrante erreala arabera, moneta edo finantza korrantea noiz sortu den kontuan hartu gabe, eta batzuen eta besteen arteko korrelazioa errespetatuz.

ERNE: "sortzapenaren printzipioak" esan nahi du ezen zergadunak 2014. urtean baino lehen ematen badu ondasun bat edo zerbitzu bat prestatzen, lortzen dituen sarrerak urte horretako zerga aitortzean sartu behar dituela, zein urtetan kobratzen dituen kontuan hartu gabe (2015. urtean kobratu litzake).

Dena den, galera eta irabazien kontuko kontabilitatean jasotako gastuak egozpen tenporala izan behar duten zergaldiaren ondorengo bati egotzi zaizkionean edo aipatu kontuan jasotako sarrerak behar baino lehenagoko zergaldi bati egotzi zaizkionean, egozpen tenporala egin den zergaldian konputatuko dira, beti ere horretatik eratorritzen den tributazioa sortzapen printzipioa aplikatu izan balitz aterako zena baino txikiagoa ez bada.

b) Egozpen fiskalerako irizpide bereziak

Sei kasu arautzen dira:

1. Epeka edo prezio geroratuarekin egindako eragiketak.
Hemen ulertzen da errentak lortzen direla kobratzen diren neurrian, non eta zergadunak sortzapenaren irizpidea aplikatzea erabakitzen ez duen.

Epeka edo prezio geroratuarekin egindako eragiketatzat honako hauek hartzen dira: salmentak eta obra exekuzioak, beren prezio osoa edo haren zati bat ordainketa jarraituetan edo ordainketa bakarrean jasotzen denean eta ondasuna eman denetik azken epera arte edo epe bakarrera arte igarotako denbora urtebetetik gorakoa denean.

Geroratutako zenbatekoak endosatu, deskontatu edo aurrez kobratzen direnean, egozteko dagoen errenta une horretan lortu dela joko da.

Apartatu honetan jasotako errenten sarrera eta gastuak nola kontabilizatu diren kontuan hartu gabe aplikatuko da.

2. Pentsio planetan jasotako antzeko kontingentziak estaltzeko barne fondoetan egiten diren zuzkidurak.

Barne hornidura eta fondoetan egiten diren diru zuzkidurek Pentsio Plan eta Fondoei buruzko Legearen Testu Bateratuan⁵⁸ nahiz borondatezko gizarte aurreikuspeneko entitateen zerga erregimenari buruzko foru arauetan jasotako pareko edo antzeko kontingentziak estaltzen dituztenean, prestazioak ordaintzen diren zergaldian egotziko dira. Pentsio planetan jasotako antzeko kontingentziak estaltzeko egiten diren kontribuzioei ere arau bera aplikatuko zaie kenkaririk izan ez dutenean.

3. Ondare elementuen balioa berreskuratzea, balioa zuzendu denean.

Balioa zuzendu zaien ondare elementuen balioa berreskuratzen bada, berreskurapenaren zergaldian egotziko da, zuzenketa egin duen entitatean nahiz horri lotutako beste batean.

Arau bera aplikatuko da eskualdatu ondorengo sei hilabeteen barruan berriz erosi diren ibilgetuaren ondare elementuak eskualdatzetik eratorritako galerak daudenean.

4. "Kobrantza eta ordainketen" irizpidea.

Beren jarduera ekonomikoaren etekin garbia kalkulatzeko zuzeneko zenbatespen erraztuaren modalitatea erabiltzen duten zergadunek "kobrantza eta ordainketen" irizpidea aukeratu ahal izango dute sarrera eta gastuen egozpen tenporala egiteko, baina beti ere honako baldintza hauek betetzen badituzte:

- Sarrera edo gastuen kalifikazio fiskalean inolako aldaketarik ez eragitea.
- Ondorioak sortu behar dituen ekitaldiko aitortpena aurkeztean adieraztea zergadunak "kobrantza eta ordainketen" irizpidea aukeratzeko duela.
- Egozpen tenporalaren irizpideak aldatzeak ez ekartzea berekin gastu edo sarreraren bat konputatu gabe gertatzea. Hala gertatuz gero, egozpen irizpidea aldatu aurretik dagokion erregularizazioa egingo da.
- Egozpen irizpidea berdina izatea irizpide hori aplikatzen zaion jarduera ekonomikoaren sarrera eta gastu guztientzat.

ERNE: irizpidea zergadunaren aitortzean adieraztea nahikoa izango da Zerga Administrazioak irizpide hori onartzen duela ulertzeko. Hiru urtez mantendu beharko da gutxienez.

58 Testu Bateratua azaroaren 29ko 1/2002 Errege Dekretu Legegileak onartu zuen.

5. Egoitza atzerrira aldatzea.

Zergadunak atzerrira aldatu badu bere egoitza eta, horregatik, zergadun izateari utzi badio, aitortzeko dauzkan errenta guztiak egoitza aldatu aurreko tokian zerga honengatik aitortu behar zuen azken zergaldiko zerga oinarrian sartuko dira, erregelamenduz finkatzen diren baldintzetan. Beharrezkoa izanez gero, aitortpen likidazio osagarri bat egingo da, baina zigorrik, berandutza interesik edo inolako errekarurik gabe.

6. Heriotza.

Zergaduna hiltzen bada, aitortu gabe gelditu diren errenta guztiak aitortu behar den azken zergaldiko zerga oinarrian integratuko dira.

5.10 Zein kontabilitate eta erregistro eraman behar ditu jarduera ekonomikoaren titularrak?

1. Jarduera ekonomikoen etekina zuzeneko zerbatespenaren modalitate arruntaren arabera kalkulatzeko duten zergadunek Merkataritza Kodeari egokitutako kontabilitatea eraman beharko dute, bai eta Sozietateen gaineko Zergaren ondorioetarako finkatuta dauden edo finkatzen diren erregistro osagarriak ere.

2. Jarduera ekonomikoak merkataritza izaerarik ez duenean (Merkataritza Kodearen arabera), edo haren etekina zuzeneko zerbatespenaren modalitate erraztuaren bitartez kalkulatzeko denean, zergadunak erregistro liburu hauek eraman behar ditu:

- Salmenta eta sarreren erregistro liburuak.
- Erosketa eta gastuen erregistro liburuak.
- Inbertsio ondasunen erregistro liburuak.
- Kutzako liburuak.

2. Jarduera profesionalak egiten dituzten zergadunek eta errentak esleitzen dituzten entitateek honako erregistro liburu hauek eraman behar dituzte:

- Sarreren erregistro liburuak.
- Gastuen erregistro liburuak.
- Inbertsio ondasunen erregistro liburuak.
- Kutzako liburuak.
- Fondo eta osakinen erregistro liburuak.

2. Jarduera ekonomikoak egiten dituzten zergadunek araubide iragankorra erabiltzen badute haien etekin garbia kalkulatzeko, honako faktura eta frogagiriak gorde behar dituzte, dataren arabera zerbakituta eta hiruhilekotan taldekatuta:

- Egindako fakturak, enpresariak eta profesionalek fakturak egin eta emateko duten betebeharra arautzen duen araudiaren arabera luzatuak eta jaso diren beste edozein motatako faktura edo frogagiriak.

ERNE: zerbatespen objektiboaren metodo hau erabiltzen duten zergadunek ez dute, zerga honi dagokionean, liburu edo kontabilitate erregistrorik eraman beharko metodo honen menpe dauden jarduerengatik.

Nolanahi dela ere, behar diren frogagiri edo erregistroak egin, gorde eta eraman beharko dira Balio Erantsiaren gaineko Zerga dela-eta ezarrita dauden obligazioak betetzen diren frogatzeko badira.

Obligazio bereziak

Kontabilitate eta erregistro obligazioei dagokienez, ondorengo hau ezarri da:

1. Errentak esleitzen dituzten entitateek jarduera ekonomikoak garatzen dituztenean, derrigorrezko liburu bakarrak eramango dituzte egindako jardueragatik, emaitzak bertako kideen artean nola banatzen diren kontuan hartu gabe.
2. Kontabilitatea Merkataritza Kodearen arabera eraman duten zergadunek ez dute lehen aipatu diren erregistro liburuak eraman beharrik izango.
3. Zergadunak independenteki beteko ditu jarduera bakoitzaren erregistro liburuak, Merkataritza Kodeak exijitutako erregistro liburuak direnean izan ezik. Horretarako, Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren aitortpen eremuan ageri den apartatu berezia bete beharko du, eta bertan honako datuok adierazi: bolumen kopurua, erabilitako folio kopurua, zergaldian egindako idazpen kopurua eta azken idazpenaren data.
4. Zergadunek eta errentak esleitzen dituzten entitateek jarduera bat baino gehiago egiten dutenean, liburu independenteak eramango dituzte horietako bakoitzarako, eta lehen folioan liburuak zein jarduerari dagokion adieraziko dute.
5. Errenta Zergaren zergadunek eta errentak esleitzen dituzten entitateek Balio Erantsiaren gaineko Zergaren ezartzen diren obligazio erregistratuzko kontableak betetzeko eraman behar dituzten liburu edo erregistroak baliagarriak izango dira, baita ere, Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren ondorioetarako, exijitutako eskakizunetara egokitzen direnean.
6. Fiskalki exijitu daitezkeen liburu, faktura edo erregistroak baliabide informatikoen bidez eraman badira, honako fitxategi magnetiko hauek ere gorde beharko dira:
 - Aplikazio informatikoen bidez sortutako datu fitxategiak, hala historikoak nola nagusiak, bete beharreko liburuak horietatik datozenean.
 - Programen fitxategiak, aurreko datu fitxategiak prozesatzeko erabiltzen direnean.
7. Oharpenak orrietan egitea baliagarria izango da baldin eta, egoki den beste edozein baliabide erabilia, orri horiek koerlatiboki enkuadernatu baldin badaitezke derrigorrezko erregistro liburuak osatzeko. Erregistro liburuaren orriak koerlatiboki zerbakituko dira, eta zergaldi bakoitzeko azken idazpenaren ondoren ageri den lehen orria bete gabe utziko da. Zuriz agertzen diren gainerako espazioak behar den eran baliogabetuko dira.

LABURPENA: kontabilitate eta erregistro obligazioak jarduera ekonomikoaren etekin garbia kalkulatzeko erabilitako sistemaren arabera					
Sistema		Jarduera		Kontabilitate eta erregistro obligazioak	
	Modalitate arrunta	Enpresa jarduera	Jarduera ekonomikoak merkataritza izaera du	Merkataritza Kodearen arabera	Egutegia Inbentarioak Urteko kontuak
				Sozietateen gaineko zergaren arabera	Erosketen erregistroa. Salmenta eta sarreren erregistroa. Ordainketa eta kobrantzen erregistroa. Gastuen erregistroa.
Zuzeneko zenbatespena			Jarduera ekonomikoak ez du merkataritza izaerarik		Salmenta eta sarreren erregistro liburua. Erosketa eta gastuen erregistro liburua. Inbertsio ondasunen erregistro liburua. Kutzako liburua
	Modalitate erraztua	Enpresa jarduera			Salmenta eta sarreren erregistro liburua. Erosketa eta gastuen erregistro liburua. Inbertsio ondasunen erregistro liburua. Kutzako liburua
		Araubide Iragankorra			Salmenta eta sarreren erregistro liburua. Fakturak dataren arabera zenbakituko dira, eta hiruhilabeteka elkartuko dira.
	Modalitate arrunta/ erraztua	Lanbide jarduera			Salmenta eta sarreren erregistro liburua. Erosketa eta gastuen erregistro liburua. Inbertsio ondasunen erregistro liburua. Kutzako liburua Fondo eta osakinen erregistro liburua.